

Met ingang van 1 januari 2016 is de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen van toepassing. Belangrijke doelstelling van de wet is het realiseren van een fiscaal gelijk speelveld tussen overheids- en private ondernemingen. Ook voor de gemeentelijke grondbedrijven kan de wet gevolgen hebben. Om die reden hebben de VNG en VVG begin juli jl. een consultatiedocument gepubliceerd om in een vroegtijdig stadium de gevolgen voor de gemeentelijke grondbedrijven in kaart te brengen. Daartoe konden tot 24 augustus jl. reacties worden ingestuurd op enkele vragen en keuzemogelijkheden die in het document waren opgenomen. De VVG zal naar aanleiding van de ontvangen reacties een terugkoppeling geven aan haar leden.

Tijdens het overleg van de SVLO van 2 september jl. is ten aanzien van een aantal essentiële (deel)onderwerpen met betrekking tot de zogenoemde ondernemingstoets de balans opgemaakt. Deze onderwerpen zijn de afbakening, het winstoogmerk en de start van de onderneming. Graag informeren wij u met dit nieuwsbericht op hoofdlijnen over deze onderwerpen. Op 14 en 28 oktober a.s. worden er door de SVLO en de VVG regionale voorlichtingsbijeenkomsten georganiseerd, waar meer uitleg wordt gegeven over de hoofdlijnen en dieper op de materie kan worden ingegaan.

Voordat de ondernemingstoets kan worden toegepast, is het van belang om te weten wat tot de organisatie van kapitaal en arbeid behoort. Of de activiteiten, uitgeoefend door het grondbedrijf, gezamenlijk de organisatie van kapitaal en arbeid vormen, dient beoordeeld te worden op basis van de feiten en omstandigheden. De Staatssecretaris van Financiën heeft recent in de beantwoording van Kamervragen over het grondbedrijf¹ aangegeven dat ingeval er meerdere grondexploitaties min of meer gelijktijdig worden uitgevoerd, er bijvoorbeeld sprake is van eenzelfde aansturing al snel sprake kan zijn van verwevenheid. De aanwezigheid van een vereveningsfonds is ook een indicatie voor verwevenheid. Of het faciliterend grondbeleid (kostenverhaal) ook wordt meegenomen in de grondexploitatie hangt af van de feiten en omstandigheden van een individuele gemeente. Het verwevenheidsaspect neemt hierbij een belangrijke plaats in. Een grote verwevenheid kan leiden tot clustering, geen verwevenheid kan niet leiden tot clustering. Tussen beide uitersten zullen verschillende schakeringen zijn, waar het grondbedrijf een onderbouwde keuze moet maken. De verwevenheid kan worden getoetst aan de hand van diverse indicatoren die zijn vastgelegd in het zogenoemde "[schema afbakening](#)".

Eén van de andere criteria om te bepalen of er mogelijk sprake is van vennootschapsbelastingplicht betreft het winstoogmerk. Gemeentelijke grondbedrijven stellen hun commerciële cijfers op basis van het BBV op. Om een fiscaal resultaat te kunnen bepalen, dienen deze cijfers te worden vertaald naar een fiscale grondslag. Verkend is of aan de hand van een "quick scan" op een relatief eenvoudige wijze een indicatie kan worden verkregen of er sprake is van een winstoogmerk. De basis voor de quickscan vormt de MPG (Meerjarenperspectief Grondexploitaties) van het gemeentelijk grondbedrijf, waarbij voor een aantal punten een vertaalslag naar de fiscale regeling moet worden gemaakt. Te denken valt hierbij aan het elimineren van (voor de fiscaliteit) grondbedrijf vreemde activiteiten en correcties voor toekomstige prijsstijgingen, rente, kapitaalstortingen- en onttrekkingen (reserves en voorzieningen). In de bijlage ziet u de basis voor de quickscan. Vooralsnog kunt u in een aantal stappen tot een eerste indicatie over de eventuele belastingplicht voor uw grondbedrijf komen. In de eerste stap sluit u de grondbedrijf vreemde activiteiten (voor zover dit nog niet bij de afbakening is gebeurd) uit. Voorbeelden van grondbedrijf vreemde activiteiten zijn:

- Vastgoedontwikkeling
- Vastgoedexploitatie
- Erfpachtbeheer
- Projecten met een overwegend maatschappelijk karakter
- Beheer openbare ruimte
- Dienstverlening aan derden

¹ Beantwoording Kamervragen van de leden van de fractie van de PvdA, de Vries en Fokke, 27 augustus 2015, door de Minister van Infrastructuur en Milieu.

Op korte termijn volgt een meer uitgebreide toelichting waarin dieper ingegaan zal worden op bovenstaande voorbeelden.

De tweede stap waarin kapitaalstortingen en onttrekkingen geëlimineerd worden heeft tot doel om fiscaal gezien de resultaten zuiver te houden. Hiervoor dienen ongeoormerkte "eigen" geldstromen, bijvoorbeeld afkomstig uit de algemene middelen, buiten beschouwing te worden gelaten. Op deze manier worden daadwerkelijke opbrengsten van derden² die behaald worden met grondexploitatie fiscaal juist gekwalificeerd.

Een ander punt betreft de vraag wanneer een stuk grond dat geëxploiteerd wordt (of gaat worden), tot de onderneming gaat behoren. De totaalwinst van het grondbedrijf bestaat uit de periode tussen het begin en het einde van de onderneming van het gemeentelijk grondbedrijf (ervan uitgaande dat aan de overige fiscale eisen is voldaan en een onderneming wordt gedreven). De exploitatie van een stuk grond binnen een grondbedrijf valt in alle gevallen binnen deze totaalwinst. Dat betekent dat alle kosten en baten in direct causaal verband alsmede alle waardeontwikkelingen in relatie tot de exploitatie binnen de totaalwinst dienen te vallen. Wanneer het in de praktijk zo is dat het "raadsbesluit grondexploitatie" het eerste besluit is terzake van een grondexploitatie en niet het "raadsbesluit van aankoop van de grond", dan kan het moment van het nemen van het raadsbesluit grondexploitatie als start van de onderneming worden gezien. Dan zal er ook een grex worden geopend. Fiscaal zijn hierbij met name de volgende zaken van belang:

1. Alle kosten en baten welke eventueel voor het moment van het raadsbesluit in directe causale relatie tot de grondexploitatie staan dienen ook op de resultatenrekening van het grondbedrijf te komen. Alle eventuele nagekomen baten en lasten na het einde van de grondexploitatie die in direct oorzakelijk verband tot de grondexploitatie staan dienen eveneens nog op de resultatenrekening van het grondbedrijf te komen.
2. Alle waardeontwikkelingen van grond vanaf het moment dat besloten wordt dat deze grond wordt opgenomen in een grex dienen in het resultaat van het grondbedrijf te komen. Ook fiscaal relevante waardeontwikkelingen vóór het moment van het "raadsbesluit tot exploitatie" komen in deze exploitatie. Wanneer dit de situatie is zal afhangen van feiten en omstandigheden.

Nota bene; in aanloop naar het etiketteren van diverse gronden / onroerende zaken, speelt de veranderende regelgeving van het BBV een belangrijke rol. Gemeenten hebben de komende periode nog de gelegenheid om een stempel te zetten op de NIEGG gronden. Per 01012016 bestaan de NIEGG gronden niet meer, ervan uitgaande dat de nieuwe BBV standaarden worden aangenomen, en bestaat dus ook een eventuele fiscale kwalificatie niet meer. Wanneer NIEGG status van de gronden per 1 januari 2016 nog mocht bestaan, dan dienen deze gronden aan de hand van de feiten en omstandigheden te worden gekwalificeerd. Afhankelijk van deze feiten en omstandigheden, en met name van de intentie bij aankoop, zullen NIEGG gronden worden gekwalificeerd of als BIE-gronden of als MVA of als het drijven van een onderneming.

Een ander punt is hoe om te gaan met financiering en rente. Bij toerekening van vermogensbestanddelen (financiering) aan projecten is projectfinanciering uitgangspunt. In dat geval ligt er een oorzakelijk verband tussen project enerzijds en de financiering en rentekosten anderzijds. Bij gemeenten is projectfinanciering echter eerder uitzondering dan regel en daarom dient in die situaties een praktische oplossing voor de toerekening te worden gevonden. Bovendien staan de activa en passiva tegen boekwaarde op de balans van de gemeente, terwijl op de fiscale

² Opbrengsten van derden zijn opbrengsten verkregen van privaatrechtelijke lichamen, natuurlijke personen en inkomsten van anderen dan het eigen publiekrechtelijke lichaam. Ook geoormerkte, al dan niet Europese, subsidies kunnen hiertoe behoren. Ongelabelde bijdragen aan de algemene middelen verkregen van de Rijksoverheid (Gemeentefonds en Provinciefonds) zijn voorbeelden van opbrengsten die buiten beschouwing blijven.

balans de waarde economisch verkeer per 01012016 van belang is. Deze materie is momenteel nog onderdeel van bespreking. De materie hangt ook samen met de openingsbalans en de disconteringsvoet.

Tot slot is overeenstemming bereikt over de daadwerkelijk betaalde rente over het vreemd vermogen. Het (gemiddelde) rentepercentage (ca. 3,85%)³ over vreemd vermogen ligt ten opzichte van andere (markt)partijen relatief gezien laag. Het daadwerkelijk betaalde bedrag aan rente over het vreemd vermogen kan fiscaal in aftrek worden gebracht.

Een aantal resterende met elkaar samenhangende punten zal op korte termijn nog binnen het SVLO worden besproken. Dat zijn de onderwerpen financiering, disconteringsvoet en openingsbalans, vrijstellingen en samenwerkingsverbanden.

Het SVLO zal uiterlijk 1 november a.s. een handreiking publiceren met handvatten voor de praktijk. Hierin zullen ook de resterende onderwerpen aan de orde komen.

³ EY/Fakton: Gemeentelijke grondexploitaties 2013; 23 januari 2015.